

V. VERBOT DER DOPPELBESTEUERUNG

INTERDICTION DE LA DOUBLE IMPOSITION

10. Urteil vom 12. Februar 1915 i. S. Kuhn-Kelly gegen Glarus und St. Gallen.

Zur Beschwerde wegen Doppelbesteuerung genügt es, dass die Besteuerung in die Steuerhoheit eines anderen Kantons eingreift: die tatsächliche Ausübung des Besteuerungsrechts durch den letzteren ist nicht erforderlich. — Die Besteuerung des Kommanditärs am Gesellschaftssitze hat zur Voraussetzung, dass die Kommanditsumme wirklich eingelegt worden ist. Die blosse aus dem Handelsregistereintrag folgende Verpflichtung zur Einlage reicht nicht aus.

A. — Der Rekurrent Jakob Kuhn-Kelly in St. Gallen, der seit dem 26. November 1906 als Kommanditär der Firma Fritz Dürst & C^{ie}, Eisenwarenhandlung in Glarus, mit einer Kommanditsumme von 20,000 Fr. im glarnerischen Handelsregister figuriert, wurde durch Beschluss der Obersteuerbehörde des Kantons Glarus vom 16. Oktober 1914 für diese Summe in das Steuerregister von Glarus « aufgetragen ». Einen hiegegen gerichteten Rekurs Kuhn-Kellys, mit dem er geltend machte, dass er bis heute keinerlei Einlage in die Gesellschaft gemacht, sondern sich lediglich für einen dieser von der Glarner Kantonalbank zu gewährenden Kredit von 20,000 Fr. verbürgt habe und nur *pro forma* Kommanditär sei, hat der glarnerische Regierungsrat am 26. November 1914 unter Berufung auf den Handelsregistereintrag, der auch für die Frage der Besteuerung massgebend sein müsse, abgewiesen.

B. — Durch Eingabe vom 31. Dezember 1914 hat darauf Kuhn-Kelly den staatsrechtlichen Rekurs an das Bundesgericht ergriffen mit dem Antrage, es sei die Steuerbefreiung der Glarner Behörden wegen Verletzung des Verbots der Doppelbesteuerung aufzuheben. Die Stellung

als Kommanditär in einer Gesellschaft, so führt er aus, involviere an sich noch keine Steuerpflicht: eine solche könne vielmehr erst dann in Frage kommen, wenn die Kommanditeinlage faktisch geleistet sei. Solange dies, wie hier, nicht zutrefte, stehe das Recht zur Vermögensbesteuerung ausschliesslich dem Wohnsitzkanton des Kommanditärs zu und bedeute dessen Heranziehung zur Steuer am Sitze der Gesellschaft daher eine unzulässige Doppelbesteuerung.

C. — Der Regierungsrat von Glarus hat auf Abweisung des Rekurses angetragen und geltend gemacht: gemäss Art. 590 und 602 OR hafte der Kommanditär Dritten gegenüber mit dem Betrage, mit dem er im Handelsregister eingetragen sei. In welcher Form die Kommanditbeteiligung erfolge, sei für die Frage der Steuerpflicht unerheblich: relevant sei in dieser Hinsicht einzig die Tatsache der Eintragung der Kommandite im Handelsregister. Wenn der Kommanditär es vorziehe, statt einer Bareinlage die Bürgschaft für einen Kredit in der Höhe der Kommanditsumme bei einem Bankinstitute zu übernehmen, so ändere dies an der Beteiligung nichts, da im einen wie im anderen Falle seine Haftbarkeit für die Kommanditsumme bestehe und das Kapital jederzeit für die Ansprüche der Kreditoren der Kommanditfirma bereit liegen müsse. Von dieser Auffassung ausgehend habe denn auch das Bundesgericht schon in dem Urteile in Sachen Künzli gegen Bern und Aargau vom 20. Dezember 1893 erklärt, dass für den Entscheid darüber, ob eine Kommandite vorliege, die Eintragung im Handelsregister massgebend sei. Dieser Eintrag habe Beweiskraft gegenüber dem Rekurrenten, der Gesellschaft und dem Kanton St. Gallen. Solange er bestehe, könne ein Gegenbeweis gegenüber Dritten auch durch die angebliche Nichteinzahlung des Kommanditkapitals nicht geführt werden und sei daher die Steuerhoheit des Kantons Glarus gegeben. Im übrigen müsse der Rekurs auch schon deshalb abgewiesen werden, weil der Rekurrent nicht dargetan habe, dass er

für den nämlichen Betrag auch in St. Gallen besteuert werde und es demnach an dem Nachweis einer Doppelbesteuerung fehle.

C. — Der Regierungsrat von St. Gallen hat sich dem Antrage des Rekurrenten, es sei dieser von der Vermögenssteuer im Kanton Glarus zu befreien, und dem zur Begründung dieses Antrags vom Rekurrenten eingenommenen Rechtsstandpunkte angeschlossen.

Das Bundesgericht zieht
in Erwägung:

1. — Nach feststehender Rechtsprechung des Bundesgerichts liegt eine Verletzung des in Art. 46, Abs. 2 BV enthaltenen Verbotes der Doppelbesteuerung schon dann vor, wenn ein Kanton unberechtigter Weise in die Steuerhoheit eines anderen Kantons eingreift. Dass der zur Besteuerung berechnete Kanton tatsächlich von seinem Rechte Gebrauch macht, ist nicht erforderlich. Der vom Regierungsrat von Glarus erhobene Einwand, der Rekurrent habe den Nachweis nicht erbracht, dass er für die streitige Summe auch in St. Gallen besteuert werde, erweist sich demnach als unerheblich.

2. — Das in der bundesrechtlichen Doppelbesteuerungspraxis anerkannte Recht des Kantons des Sitzes einer Kollektiv- oder Kommanditgesellschaft, das ganze in seinem Gebiet gelegene Gesellschaftsvermögen, also nicht nur die Anteile der im Kanton, sondern auch diejenigen der auswärts wohnhaften Gesellschafter zu besteuern, findet seine Rechtfertigung in der Erwägung, dass das in einem gewerblichen oder Handelsbetriebe investierte Kapital am Sitze dieses Unternehmens « wirksam wird, arbeitet und den staatlichen Schutz genießt » und dass gegenüber der daraus sich ergebenden natürlichen Zugehörigkeit desselben zu diesem Orte die mehr zufällige Tatsache, dass die Geschäftsinhaber auswärts wohnen, bei Abgrenzung der Steuerhoheiten nicht ausschlaggebend in Betracht fallen kann (vgl. AS I S. 32 ff. E. 2 und 3,

III S. 8 ff. E. 3 und 4, XIV S. 401 E. 2, XIX S. 672 E. 3 letzter Absatz). Es hat demnach zur selbstverständlichen Voraussetzung, dass der im Handelsregister als Gesellschafter eingetragene auch tatsächlich am Gesellschaftsvermögen anteilsberechtig ist, im Falle des Kommanditärs also, dass er die eingetragene Kommanditsumme auch wirklich (ganz oder teilweise) eingelegt hat. Die bloss aus dem Gesellschaftsvertrag bzw. dem Handelsregistereintrag resultierende Verpflichtung zu deren Einlage reicht dazu nicht aus, da damit irgendwelche räumliche Beziehung des Kommanditärs oder seines Vermögens zum Kanton des Gesellschaftssitzes, welche die Steuerhoheit des letzteren ihm gegenüber begründen könnte, noch nicht gegeben ist. Wenn der Regierungsrat von Glarus für seine abweichende Auffassung auf das frühere Urteil des Bundesgerichts in Sachen Künzli (AS XIX S. 668 ff.) verweist, so geht diese Berufung fehl. Denn damals handelte es sich nicht darum, ob der Kommanditär, obwohl er tatsächlich noch keine Einlage gemacht, lediglich gestützt auf den ihn dazu verpflichtenden Handelsregistereintrag am Gesellschaftssitze zur Steuer herangezogen werden könne, sondern um die andere Frage, ob eine von ihm gemachte Kapitaleinlage als Kommandite oder Darlehen anzusehen sei, und nur für den Entscheid hierüber wurde der Handelsregistereintrag als massgebend erklärt. Dass dem letzteren nicht etwa schon an sich die Bedeutung einer die Steuerpflicht am Gesellschaftssitze erzeugenden Tatsache beigemessen werden wollte, ergibt sich unzweideutig aus der Schlusserwägung des Urteils, wo im Anschlusse an die Feststellung, dass eine Kommandite und nicht ein blosses Darlehen vorliege, bemerkt wird, dass infolgedessen das Besteuerungsrecht « nach bekanntem Grundsatz demjenigen Staate zustehe, in dem das Geschäft sein Domizil habe, das besteuerte Kapital arbeite und den Schutz des Staates genieße ».

Nachdem feststeht, dass der Rekurrent bis heute keinerlei Vermögen in die Kommanditgesellschaft Dürst

& C^{ie} eingeworfen hat, kann demnach von einem Steuerrechte des Kantons Glarus ihm gegenüber nicht die Rede sein. Die Tatsache, dass er für einen der Gesellschaft von der Glarner Kantonalbank zu eröffnenden Kredit in gleicher Höhe wie die eingetragene Kommanditsumme Bürgschaft geleistet hat, vermag ein solches nicht zu begründen, da durch diese Abmachung lediglich Forderungsrechte der kreditgewährenden Bank gegenüber der Gesellschaft und dem Rekurrenten, aber keine Anteilsrechte des letzteren am Gesellschaftsvermögen entstanden. Der Rekurs ist daher in dem Sinne gutzuheissen, dass das Recht zur Besteuerung des Rekurrenten nach dem für die Besteuerung des nicht in einem geschäftlichen Unternehmen des Pflichtigen investierten Mobilienvermögens geltenden Regel ausschliesslich dem Wohnsitzkanton St. Gallen zusteht.

Demnach hat das Bundesgericht
erkannt:

Der Rekurs wird gutgeheissen und demgemäss festgestellt, dass der Kanton Glarus nicht berechtigt ist, den Rekurrenten für die streitige Kommandite zu besteuern.

11. Urteil vom 29. März 1915 i. S. Wullimann gegen Solothurn.

Art. 46 BV. Ausdehnung des Doppelbesteuerungsverbot auf internationale Verhältnisse? Der Geschäftsertrag ist steuerrechtlich einem Gehalte gleichzustellen, soweit er das Entgelt für geleistete persönliche Arbeit darstellt.

A. — Der Rekurrent leitet die Ausbeutung eines Steinbruches der Gesellschaft Ferroni, Dettelbach & C^{ie} in Iselle di Trasquera am Südausgang des Simplontunnels. Seine Frau und seine Kinder befinden sich in Grenchen, dem Heimatorte des Rekurrenten, in einem diesem gehörenden Hause. In Iselle bezahlt der Rekurrent die

Steuer für das Einkommen aus dem Steinbruchbetrieb (imposta sui redditi della Ricchezza Mobile), und zwar, wie es scheint, von dem dort in der Selbsttaxation angegebenen Betrage von 2000 Fr. Im Kanton Solothurn wird der Rekurrent ebenfalls besteuert. Für das Jahr 1914 erklärte ihn die Kreissteuerkommission als steuerpflichtig für ein Vermögen von 32,333 Fr. und für ein Einkommen von 7080 Fr. Das erwähnte Vermögen besteht aus der Liegenschaft und Werttiteln. Zum steuerpflichtigen Einkommen rechnete die Kommission ein Berufseinkommen von 6000 Fr. Der Rekurrent beschwerte sich über diese Besteuerung.

Der Regierungsrat des Kantons Solothurn wies jedoch die Beschwerde durch Entscheid vom 21. Dezember 1914 mit folgender Begründung ab: « Aus den Akten geht hervor, dass Wullimann nicht Besitzer, sondern nur Leiter des in Iselle gelegenen Steinbruches ist. Sein daheriges Einkommen ist daher nicht Geschäftsertrag, sondern Lohneinkommen und als solches da steuerpflichtig, wo er mit seiner Familie wohnt, d. h. in Grenchen. Dass sein eigentlicher faktischer Wohnsitz in Grenchen ist, geht daraus hervor, dass er häufig ziemlich regelmässig zu seiner Familie nach Grenchen zurückkehrt... Eine allfällige Besteuerung des Berufseinkommens in Italien kann die hierortige Steuerpflicht nicht hinfällig machen... Bezüglich der Differenzen in der Einschätzung von Vermögen und Einkommen hat Herr Wullimann seine von der Taxation der Steuerkommission abweichenden Behauptungen durch keine Ausweise belegt. »

B. — Gegen diesen Entscheid hat der Rekurrent den staatsrechtlichen Rekurs an das Bundesgericht ergriffen mit dem Antrage, der Entscheid sei aufzuheben.

Er macht verfassungswidrige Doppelbesteuerung und Verletzung der Rechtsgleichheit geltend. Zur Begründung führt er aus: Sein Wohnsitz sei in Iselle di Trasquera. Nach Grenchen komme er lediglich alle 6 bis 9 Wochen, um seine Familie zu besuchen. Er sei Teil-